

ІСТОРИКО–ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ РОЗВИТКУ ОБЛІКУ В ФІНАНСОВОМУ КОНТРОЛІ УКРАЇНИ

ФРОЛОВ Юрій Миколайович - доктор юридичних наук, доцент, декан юридичного факультету Бердянського університету менеджменту і бізнесу

УДК 351.824.1

В статье на основе действующего законодательства, сквозь призму научных взглядов, исследованы этапы развития учета в финансовом контроле Украины. Сделан вывод о том, что налоговый контроль является видом финансового контроля и рассматривается как деятельность соответствующих субъектов. Проанализировано состояние финансовой системы Украины и ее влияние на процесс развития учета в финансовом контроле Украины.

Ключові слова: облік, фінансовий контроль, метод фінансового контролю, розвиток обліку, фінансова система.

Постановка проблеми

На початку 90-х років ХХ століття в Україні відбулися серйозні перетворення в економіко-правовому забезпеченні підприємницької діяльності, реформування власності та перехід до ринкових відносин. У цей час в Україні розпочалось формування національної фінансової системи і розвиток фінансового контролю та його методів. Зазначене вимагало як практичного, так і історико-правового узагальнення та дослідження розвитку обліку в фінансовому контролі України крізь призму новітніх методів пізнання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Державний фінансовий контроль на той час уже став предметом наукового дослідження таких учених, як: І. І. Бабін,

Л. В. Борець, О.П. Гетьманець, В. С. Горбачов, М. П. Кучерявенко, О. В. Майстренко, Л. А. Савченко, О. М. Тимченко, П. М. Чистяков, В. К. Шкарупа та інші. Однак, на сторінках правової літератури не знайшов свого комплексного відображення саме історико-правовий аналіз розвитку обліку в фінансовому контролі нашої держави. Ось чому актуальність теми наукового дослідження не викликає жодного сумніву.

Мету даної статті можемо визначити як дослідження розвитку обліку в фінансовому контролі України як методу фінансового контролю.

Виклад основного матеріалу

Облік у фінансовому контролі почав розвиватись ще з давніх часів. На сьогодні вітчизняні науковці відзначають, що облік становить досить специфічний метод фінансового контролю, який застосовується в діяльності контролюючих органів під час здійснення реєстрації суб'єктів контролю (наприклад, платників податків) або при погашенні податкової заборгованості перед бюджетом шляхом проведення взаємозаліків коштів з фінансуванням витрат у рахунок погашення недоїмки за відповідними платежами в Державний і місцеві бюджети. Крім того, облік містить аналітику та створення інформаційних баз [1, с. 48; 2, с. 11]. Автори підручника «Фінансове право» вказують, що облік, як метод

фінансового контролю, передбачає контрольні дії щодо постановки на облік грошових коштів, матеріальних ресурсів, з якими пов'язане виконання обов'язків, фінансово-господарських зобов'язань [3, с. 80].

Початком розвитку обліку у фінансовому контролі України можна вважати початок розвитку податкового контролю в податковій системі нашої держави. Так, податковий контроль є видом фінансового контролю і розглядається як діяльність відповідних суб'єктів, яка полягає у перевірці дотримання податкового законодавства під час формування публічних фондів коштів з метою виявлення та запобігання вчиненню податкових правопорушень [4, с. 142–143]. Однією з основних функцій податкового контролю І. І. Бабін називає облікову, тобто забезпечення обліку платників податків, предметів оподаткування, належних платежів бюджетам і цільовим державним фондам [5, с. 239–240].

Однак, вважаємо за доцільне деталізувати позицію І.І. Бабіна та акцентувати увагу на тому, що облікова функція у фінансовому контролі забезпечує не лише облік суб'єктів платників податків, а й облік таких показників як обсяг та час надходження податків до цільових державних фондів, про що доречно вести мову. Саме такий інструментарій дозволяє дисциплінувати платників податків та спонукати їх до дотримання законності.

Першим кроком до становлення податкового контролю в Україні стало створення рішенням Ради Міністрів Української РСР від 12 квітня 1990 року № 70 Державної податкової служби, а 4 грудня того ж року Верховна Рада УРСР ухвалила Закон «Про Державну податкову службу в Українській РСР» [6]. У даному нормативно-правовому акті, крім організаційно-правової структури цього органу, було визначено і його завдання, у тому числі й контроль. Так, на утворене відомство покладалися завдання із забезпечення законодавства про податки, облік усіх платників податків та інших обов'язкових платежів, здійснення контролю і забезпечення правильності обчислення та сплати відповідних платежів.

Отже, саме з появою цього нормативного акту облік як спосіб здійснення податкового контролю отримав своє легальне закріплення і виражався як облік платників податків та інших обов'язкових платежів.

Проте, у 1991 році було прийнято Закон УРСР «Про систему оподаткування» [7], який не містив жодної згадки про облік. І лише у 1994 році було внесено зміни до даного закону і викладено статтю 5 у редакції, яка визначає основні засади обліку платників податків й інших обов'язкових платежів та встановлює, що облік платників податків та інших обов'язкових платежів здійснюється державними податковими інспекціями та іншими державними органами відповідно до законодавства [8].

Після набуття Україною незалежності функція обліку платників податків була збережена за податковими органами. В основному вона покладалась на державні податкові інспекції по районах, районах у містах і містах і полягала у забезпеченні повного обліку платників податків, інших платежів до бюджетів, внесків до державних цільових фондів [6].

Проте, до 1996 року реєстрації підлягали тільки громадяни України – суб'єкти підприємницької діяльності без права юридичної особи. Для обліку цих платників і стану їх розрахунків із бюджетом велася спеціальна книга. Крім цього, окремо велась «Алфавітна книга», що була обліковим реєстром для громадян, які отримували доходи не лише за місцем основної роботи. Дані до книги заносилися на підставі довідок, що надходили від підприємств, організацій та фізичних осіб суб'єктів підприємницької діяльності, про виплачені громадянам доходи й утримані суми прибуткового податку. Таким чином, облік охоплював лише певні категорії платників [9, с. 19–20].

1 січня 1996 року набрав чинності Закон України «Про Державний реєстр фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів», який деталізував функцію обліку та передбачив облік усіх громадян платників незалежно від джерела їхніх доходів. Тобто поряд з громадянами, які отримують доходи не за місцем

основної роботи та від підприємницької діяльності, до Державного реєстру заносяться також громадяни, які отримують доходи лише за місцем основної роботи. [10]. У статті 1 даного закону вказувалося, що державний реєстр фізичних осіб платників податків та інших обов'язкових платежів – це автоматизований банк даних, створений для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори, інші обов'язкові платежі до бюджетів та внески до державних цільових фондів у порядку і на умовах, що визначаються законодавчими актами України.

У законі вказувалося, що створення Державного реєстру фізичних осіб платників податків забезпечує: повний облік фізичних осіб платників податків; організацію автоматизованої обробки інформації про сплату податків та інших обов'язкових платежів фізичними особами; взаємодію державних податкових органів з метою забезпечення контролю за правильністю та своєчасністю сплати податків; організацію нормативно-довідкової інформації для взаємодії державних податкових органів з іншими державними органами. Проте, слід відзначити той факт, що охарактеризований вище закон втратив чинність 1 січня 2011 року на підставі Податкового кодексу України [11].

Наступним кроком у розвитку обліку є затвердження постановою Кабінету Міністрів України 22 січня 1996 року Положення «Про створення єдиного державного реєстру підприємств і організацій України» [12]. Воно закріплює єдину автоматизовану систему обліку, нагромадження й обробки даних про підприємства, організації всіх форм власності, а також їх окремі підрозділи. Метою створення державного реєстру стало забезпечення єдиних принципів ідентифікації й обліку суб'єктів господарської діяльності, здійснення нагляду за структурними змінами в економіці, забезпеченням інформацією. До реєстру включаються дані про юридичних осіб, які розташовані і здійснюють свою діяльність на території України чи за її межами, але створені за участю юридичних осіб Украї-

ни. Реєстр створений як комплекс відомостей, куди ввійшли ідентифікаційні, класифікаційні, довідкові, реєстраційні й економічні дані.

Слід звернути увагу, що окремо в податкових органах ведуться: реєстр платників податку на додану вартість, реєстр постійних представництв нерезидентів як платників податку на прибуток та реєстр неприбуткових організацій [9, с. 19].

Окремі питання обліку як методу фінансового контролю у сфері оподаткування також були урегульовані Положенням про Реєстр платників податку на додану вартість [13]. Так, дане положення передбачало здійснення регіональними органами податкової служби обліку осіб, що підлягають оподаткуванню податком на додану вартість. Реєстр платників податку на додану вартість – це автоматизована система збору, накопичення та обробки даних про осіб (фізичних та юридичних), які зобов'язані здійснювати утримання та внесення до бюджету податку, що сплачується покупцем. Метою створення реєстру осіб як платників податку були: забезпечення єдиних принципів ідентифікації осіб платників податку на додану вартість та їх обліку в податкових органах України; забезпечення податкових органів України інформацією для здійснення контролю за справлянням податку на додану вартість; організація суцільного і вибіркового аналізу; взаємодія на єдиних методологічних засадах з базами даних Міністерства статистики України, Державної митної служби України, Національного банку України, Міністерства економіки України, Фонду державного майна України, інших міністерств і відомств України; надання відомостей іншим державним органам відповідно до чинного законодавства України.

У подальшому в 1998 році порядок обліку платників податків було урегульовано Інструкцією про порядок обліку платників податків [14]. Цією інструкцією визначались такі питання: ведення журналу обліку платників податків і зборів (обов'язкових платежів) та Реєстру юридичних осіб на районному та обласному рівнях; ведення журналу обліку платників податків і зборів

(обов'язкових платежів) та Реєстру фізичних осіб платників податків на районному та обласному рівнях; встановлення єдиної форми документів з питань обліку платників податків; порядок ведення документації при взятті платників податків на облік в державних податкових органах; занесення інформації щодо них до відповідних реєстрів; порядок підготовки матеріалів для передачі підрозділам податкової міліції для розшуку платників податків. Облік платників податків у державних податкових органах здійснюється працівниками підрозділів обліку платників податків відповідно до структури, яка затверджується Державною податковою адміністрацією України.

У цей період фінансова система України формується у надзвичайно складних політичних та економічних умовах, адже відбувається процес руйнування адміністративно-командної системи, що вимагає вибору оптимальної стратегії подальшого розвитку державних структур та визначення конкретних шляхів і засобів подолання існуючих проблем з метою створення ефективно працюючого механізму державного управління.

Саме за таких умов слушною стала розробка проекту Податкового кодексу України та проекту Закону «Про податковий контроль». Проте, необхідно зазначити, що хоч такий закон було розроблено та внесено на розгляд Верховній Раді України, однак він був розкритикований та висловлена думка про доцільність включення положень проекту до Податкового кодексу, а не прийняття окремого закону [15]. Так, у проекті Закону «Про податковий контроль» вказується, що податковий контроль це єдина система обліку платників податків, а також контроль за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, порядком проведення розрахунків, обліку товарів та коштів [16]. Слід погодитись із думкою, що у проекті зазначена лише окрема частина вказаної системи, зокрема, сутності та порядку проведення податкових перевірок, але не розкривається порядок організації, наприклад, таких

складових системи податкового контролю, як облік платників податків чи контроль за використанням реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг [17, с. 42]. Тому дійсно з метою запобігання нагромадженню нормативно-правових актів та дублюванню одних і тих же положень в різних нормативних актах було доцільніше включити положення податкового контролю як складову частину Податкового кодексу.

Робота у напрямку розробки проекту Податкового кодексу України зайняла досить тривалий час, протягом якого було підготовлено декілька його варіантів. Так, постановою Верховної Ради України від 13 липня 2000 року № 1868 [18] проект Податкового кодексу з урахуванням цілого ряду поправок був прийнятий Верховною Радою України у першому читанні. В проекті закріплювалися основні положення податкового контролю, визначались способи його здійснення, серед яких розглядався і облік платників податків. Проте, структура кодексу передбачала, що спочатку розглядалися питання обліку платників податків, а потім через кілька глав розглядалися питання податкового контролю, що, на нашу думку, повинно було бути навпаки. Але, незважаючи на це, в цьому проекті було закладено сучасне розуміння обліку як методу контролю.

Згідно з постановою Верховної Ради України від 29 листопада 2001 року № 2827 [19], цей проект було прийнято у другому читанні. Однак, у третьому читанні Верховна Рада України так і не змогла його ухвалити аж до 2010 року. 17 червня 2010 року розроблений Кабінетом Міністрів України новий проект Податкового кодексу було прийнято Верховною Радою України за основу. Але зазначений законопроект викликав багато зауважень як з боку громадськості, підприємницьких кіл, так і з боку державних органів України та народних депутатів. У зв'язку з цим, 8 липня того ж року Верховна Рада України ухвалює рішення про всенародне обговорення проекту Податкового кодексу, а 7 вересня визнає такою, що втратила чинність, власну постанову про прийняття Податкового

кодексу за основу. Доопрацьований проект Податкового кодексу з урахуванням всенародного обговорення було прийнято за основу Верховною Радою згідно з постановою від 7 жовтня 2010 року № 2593-VI. 18 листопада Верховна Рада приймає Податковий кодекс у цілому та подає на підпис Президентові України. Проте, після масових акцій протесту підприємців 30 листопада Президент України повертає його до Верховної Ради зі своїми пропозиціями. 2 грудня Верховна Рада повторно приймає Податковий кодекс уже з урахуванням пропозицій Президента України. 3 грудня Кодекс підписує Глава держави, а вже 4 грудня 2010 текст Податкового кодексу офіційно оприлюднюється в газеті «Голос України». Переважна більшість положень Податкового кодексу набрала чинності з 1 січня 2011 року [20]. Саме з початком календарного 2011 року, на наше переконання, розпочався етап становлення обліку у фінансовому контролі України та завершився попередній етап – етап розвитку.

Література

1. Фінансове право України : підручник / за заг. ред. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2000. – 236 с.
2. Фінансове право України : навчальний посібник / за заг. ред. Шкарупи В. К. – Київ : Істина, 2007. – 148 с.
3. Фінансове право : підручник / відп. ред. Гетманець О. П. – Х. : Еспада, 2008. – 416 с.
4. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. / Л. А. Савченко. – К. : Юрінком Інтер, 2008. – 504 с.
5. Бабін І. І. Податкове право України : навч. посібник / І. І. Бабін. – Чернівці : Рута, 2012. – 504 с.
6. Про Державну податкову службу в Українській РСР : Закон УРСР : від 04.12.1990 р., № 509–ХІІ // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 6. – Ст. 37.
7. Про систему оподаткування : Закон УРСР : від 25.06.1991 р., № 1251–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
8. Про внесення змін і доповнень до Закону Української РСР «Про систему оподаткування» : Закон України : від 02.02.1994 р., № 3904–ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 21. – Ст. 130.
9. Тимченко О. М. Податковий менеджмент : навч.-метод. посібник / О. М. Тимченко – К. : КНЕУ, 2001. – 150 с.
10. Про Державний реєстр фізичних осіб – платників податків та інших обов'язкових платежів : Закон України : від 22.12.1994 р., № 320/94–ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 2. – Ст. 10.
11. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.
12. Про створення Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України : Постанова Кабінету Міністрів України : від 22.01.1996 р., № 118 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/118-96-%D0%BF>.
13. Про затвердження Положення про Реєстр платників податку на додану вартість : наказ ДПА України : від 27.05.1997 р., № 149 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0216-97/ed19970527>.
14. Про затвердження Інструкції про порядок обліку платників податків : наказ ДПА України : від 19.02.1998 р., № 80 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0172-98/ed19980219/page>.
15. Висновок на проект Закону України «Про податковий контроль» / реєстр. № 4051 від 15.08.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?id=&pf3516=4051&skl=5.
16. Проект Закону про податковий контроль / реєстр. № 4051 від 15.08.2003 р. / В. С. Горбачов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_2?id=&pf3516=4051&skl=5.

АНОТАЦІЯ

У статті з урахуванням чинного законодавства, крізь призму наукових поглядів, досліджено етапи розвитку обліку в фінансовому контролі України. Зроблено висновок про те, що податковий контроль є видом фінансового контролю і розглядається як діяльність відповідних суб'єктів. Проаналізовано стан фінансової системи України та її вплив на процес розвитку обліку в фінансовому контролі України.

SUMMARY

The article is based on current legislation, in the light of scientific views is investigated stages in the development of accounting in the financial control of Ukraine. It is concluded that the tax control is a type of financial control and is considered as the activity of the subjects. The state of the financial system of Ukraine and its impact on the development of accounting in the financial control of Ukraine.

17. Чистяков П. М. Контроль органів державної податкової служби України за підприємницькою діяльністю, яка підлягає ліцензуванню: теорія та практика реалізації: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Чистяков Петро Михайлович. – Ірпінь, 2004. – 198 с.

18. Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України : Постанова Верховної Ради України : від 13.07.2000

р., № 1868–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1868-14>.

19. Про проект Податкового кодексу України : Постанова Верховної Ради України : від 29.11.2001 р., № 2827–III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2827-14>.

20. Майстенко О. В. Податковий кодекс України: прогнози та реальність / О. В. Майстенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/0/35998>.